



# Apport de l'approche cognitive à l'étude de la politique comptable dans une organisation

Nihel Chabrak

## ► To cite this version:

Nihel Chabrak. Apport de l'approche cognitive à l'étude de la politique comptable dans une organisation. 20ÈME CONGRES DE L'AFC, May 1999, France. pp.CD-Rom, 1999. <halshs-00587754>

**HAL Id: halshs-00587754**

**<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00587754>**

Submitted on 21 Apr 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# **Apport de l'approche cognitive à l'étude de la politique comptable dans une organisation**

CHABRAK Nihel

(LAGON)

45 A BD Jourdan, 75014 Paris

Tel : 01.53.62.78.56

Email : [Nihel.Chabrak@dauphine.fr](mailto:Nihel.Chabrak@dauphine.fr)

[Nihel.Chabrak@sc-eco-univ-nantes.fr](mailto:Nihel.Chabrak@sc-eco-univ-nantes.fr)

# **Apport de l'approche cognitive à l'étude de la politique comptable dans une organisation**

## **Résumé :**

La politique comptable est étudiée, avec intérêt, notamment par la théorie positive de la comptabilité. Le problème est appréhendé à travers l'influence des informations comptables sur les choix des investisseurs et la résolution des problèmes d'agence.

L'apport de l'approche cognitive, consiste à proposer une définition du problème grâce à une nouvelle conception de l'entreprise. L'accent est mis sur les processus cognitifs lors des prises de décision par les individus. Ceci ouvre plusieurs voies de recherche pour la détermination des éléments favorisant le choix des politiques comptables.

## **Introduction**

L'établissement et la présentation des états financiers d'une entreprise ou d'un groupe sont régis par un ensemble de règles et de principes comptables. Cette réglementation permet de réduire l'incertitude des utilisateurs des informations comptables ainsi que la comparabilité des comptes dans l'espace et dans le temps.

Malgré l'existence des normes comptables émanant de sources de réglementation nationale et internationale, les dirigeants des entreprises et des groupes disposent d'une certaine latitude dans le choix des méthodes de comptabilisation des transactions. Cette latitude provient d'une part, des options comptables existant malgré les efforts d'harmonisation internationale, d'autre part, des marges de manœuvre laissées aux dirigeants au sein même d'un cadre conceptuel. Conséquence de ces faits, les dirigeants utilisent cet espace de liberté, dans un cadre licite, pour façonner la présentation et le contenu des états financiers. Les choix ainsi faits par les dirigeants constituent la politique comptable. D'où la définition de la politique comptable comme « l'ensemble des choix faits par les dirigeants sur des variables comptables qui conduisent, dans le respect des contraintes réglementaires, à façonner le contenu ou la forme des états financiers publiés » (Casta, 1997). Cette définition de la politique comptable nous place dans une logique d'optimisation des choix quant au contenu et à la communication financière de l'entreprise avec son environnement <sup>i</sup>.

Le contenu est le résultat d'un choix orienté des méthodes d'évaluation, de présentation, et d'agrégation des informations figurant dans les états financiers ou même dans le rapport de gestion relatif aux comptes publiés. A cette fin, les dirigeants s'alignent sur un référentiel comptable particulier (étranger, international, etc.), ensuite, ils adoptent une technique comptable, à l'intérieure de laquelle, ils exercent des jugements pour déterminer la valeur des paramètres propres à cette technique (Damotte, 1990). Les dirigeants peuvent également changer l'auditeur légal ou abandonner certains principes comptables fondamentaux.

Les dirigeants effectuent également un choix quant à la communication financière de l'entreprise, en déterminant un calendrier spécifique de publication de l'information financière contenue dans les comptes annuels ou dans des états financiers facultatifs.

Actuellement, émerge une pratique dite « la comptabilité créative », qui constitue une version récente de la politique comptable. La création comptable est définie comme « la

mise en œuvre de pratiques plus ou moins ingénieuses visant à manipuler les comptes ou à tout le moins contourner les règles comptables jugées pénalisantes pour le résultat et la situation financière apparente d'une entreprise ou encore tirer parti des incohérences ou de la flexibilité offerte par les normes comptables » (Griffiths, 1986). La création comptable se manifeste, pour l'essentiel, par le lissage des résultats et l'habillage du bilan (Hoarau, 1995). Certes certaines opérations de gestion du bilan ou de lissage des résultats proviennent de l'exploitation, par les dirigeants, des options comptables. Cependant, ces opérations ne relèvent pas de la création comptable, qui est illustrée par des techniques de même vocation, mais qui ont un caractère distinctif. En effet, il s'agit de la mise en œuvre de l'imagination comptable, pour traduire les innovations juridiques et financières, vu le décalage entre les différents montages et la réglementation comptable. De plus, les montages découlant de cette ingénierie financière sont initiés en fonction de leur incidence sur le bilan et le résultat de l'entreprise, (Hoarau, entretien en 1996). Ainsi, la comptabilité est devenue l'objectif qui initie les transactions à monter par l'entreprise, au lieu que ce soit une simple traduction des opérations réalisées (Dorizon, entretien en 1996). Cette logique de rétroaction qui se manifeste dans les opérations de defeasance, à titre d'exemple, pose la problématique des conséquences économiques des choix comptables. De plus, elle peut même porter atteinte à la crédibilité de la comptabilité comme instrument de représentation cohérent et objectif de l'activité, des résultats et de la situation de l'entreprise (dans le sens de l'objectivité technique, d'application correcte de règles dans le cadre de postulats et conventions préalablement explicités et admis par tous).

Afin de mieux comprendre les conséquences de telles pratiques comptables, il est nécessaire de comprendre les possibilités de choix offertes par la réglementation comptable, qui permettent de définir une politique comptable. En effet, pour que la réglementation comptable évolue dans le sens d'une meilleure comparabilité des états financiers dans le temps et dans l'espace, d'une part, et la limitation des formes de création comptable, d'autre part, il faut bien

cerner cette notion de politique comptable, et les motivations des dirigeants pour les imaginer et les concevoir. Une approche cognitive pourrait permettre une meilleure compréhension des comportements des dirigeants tels que traduits par ces politiques comptables. Cet apport de l'approche cognitive à la recherche comptable comble les lacunes des autres courants de recherche qui ont adopté une approche de la politique comptable expliquant partiellement le pourquoi et les conséquences de cette pratique.

L'objectif de ce papier est de présenter le thème politique comptable et cognition, afin de montrer en quoi cette approche est complémentaire aux autres approches, notamment la théorie positive de la comptabilité. Enfin, seront présentés les premiers éléments d'un dispositif expérimental pour analyser la formation de la politique comptable dans une organisation.

Ainsi, sera présentée, dans un premier chapitre, la théorie positive de la comptabilité. Ensuite, dans un deuxième chapitre sera abordé l'apport de la théorie cognitive à l'étude de la problématique des politiques comptables.

## **1 Apport de la théorie positive de la comptabilité**

Les travaux de la théorie positive de la comptabilité<sup>ii</sup> sont construits autour de l'hypothèse des marchés efficients qui stipule que les manipulations purement comptables, entraînant des déformations ou des distorsions de la réalité désignées traditionnellement par le terme de bruit, n'ont aucune influence sur les cours boursiers. Ce postulat repose sur une hypothèse d'accès gratuit et complet à l'information. Ainsi, la notion de l'information, de son accessibilité et de son coût sont au cœur de la réflexion sur l'efficacité des marchés par rapport aux publications comptables. De ce fait, deux volets d'études se sont développés : le premier volet porte sur le contenu informationnel des données comptables, illustrant la non neutralité des informations comptables. Il s'agit ici de la théorie du signal. Le deuxième volet étudie les motivations contractuelles, économiques et politiques des choix comptables effectués par les

entreprises, il s'agit de la théorie politico-contractuelle (ainsi, le deuxième volet tend à expliquer le pourquoi de ce comportement de signalisation exposé dans le premier volet).

### **1.1 *Le contenu informationnel de la comptabilité***

Plusieurs études<sup>iii</sup> montrent que, dans un contexte d'asymétrie d'informations entre les dirigeants d'entreprises (insiders), et les investisseurs externes (outsiders), une politique de communication financière revêt une importance capitale. En effet, les entreprises, en tant que demandeurs de capitaux sur le marché financier, doivent gérer les informations à communiquer (quantité, qualité et calendrier de publication).

La comptabilité est considérée comme un processus de traitement de l'information et moyen de communication, elle est donc analysée selon la théorie de l'information (Saada, 1994b). Plus récemment, de nombreuses études ont analysé la gestion de l'information comptable, par les dirigeants des entreprises, comme une variable signalétique efficace susceptible de révéler au marché les informations privées qu'ils possèdent sur les perspectives de rentabilité de leur entreprise. Ceci dans l'objectif de se distinguer par rapport aux entreprises peu performantes (Saada, 1994a).

La politique d'information comptable peut porter sur deux types d'éléments : le contenu de l'information, d'une part, et le calendrier de publication, d'autre part (Saada, 1994a).

### **1.2 *La théorie politico - contractuelle***

Le deuxième volet explique le comportement de signalisation. En effet, la théorie politico - contractuelle sert davantage à expliquer les motivations des dirigeants d'entreprises quant aux choix de méthodes comptables. L'explication des pratiques comptables et plus globalement des choix de politiques comptables, est faite à partir de la problématique d'agence et des coûts politiques auxquels s'expose l'entreprise.

La théorie de l'agence met l'accent sur le processus contractuel qui régit tous les choix concernant la firme. Ceci est vrai, du moment qu'il n'est pas opportun de limiter la liberté des managers qui détiennent les informations spécifiques sur tous les choix comptables, susceptibles d'augmenter la valeur de l'entreprise. Toutefois, pour éviter les coûts d'opportunisme, la liberté des dirigeants doit être optimisée. Ce contrôle exercé par un processus contractuel entraîne des coûts de mise en place, ainsi que des coûts de surveillance.

Selon Jensen & Meckling (1976), la firme est un nœud de contrats résultant de l'équilibre du processus contractuel lié aux objectifs contradictoires des différentes parties en présence ; apporteurs de capitaux, de travail et consommateurs de ressources. Ils abordent deux types de conflits d'intérêts qui peuvent exister : le premier type de conflit, concernant l'apport externe de capitaux propres dans une firme (conflits actionnaires-dirigeants), est appréhendé à travers l'hypothèse de rémunération (Watts & Zimmerman, 1990). Le deuxième type de conflit concerne les relations entre les actionnaires et les créanciers financiers qui est exposé dans l'hypothèse de la dette.

D'autres variables expliquent les choix comptables, il s'agit notamment des coûts politiques auxquels s'exposent les grandes entreprises, la politique de dividendes, l'intensité capitalistique, le risque et les opportunités d'investissement.

La théorie positive de la comptabilité a enrichi la recherche comptable en étudiant l'impact des informations comptables sur les utilisateurs des états financiers. D'autres auteurs se sont intéressés à l'étude des motivations des dirigeants lors du choix des pratiques comptables. Ceci est une confirmation de la non neutralité de l'information comptable, qui est destinée à servir des intérêts différents. La comptabilité n'est plus donc cet instrument de communication objectif. La théorie positive de la comptabilité suppose que cette subjectivité provient du fait que l'information comptable pourrait influencer les décisions des investisseurs d'une part et résoudre les problèmes d'agence dans la firme d'autre part (voir les travaux de Hagermann et Zmijewski).



Cet apport reste limité du moment que les auteurs de la théorie positive de la comptabilité ne font pas appel à l'étude des circonstances dans lesquelles sont prises les décisions par les différents acteurs. C'est pourquoi une approche complémentaire nous paraît nécessaire. En effet, en partant des limites de la validation statistique des études empiriques sur les échantillons étudiés, on adopte une nouvelle approche offrant un champ théorique plus vaste, en mettant l'accent sur le contexte dans lequel le dirigeant effectue son choix. Les explications sont donc appréhendées à travers d'autres phénomènes organisationnels tel que la complexité de l'environnement du dirigeant. Des notions tels que les valeurs, les croyances individuelles et collectives, les caractéristiques individuelles expriment la complexité des circonstances dans lesquelles sera prise la décision quant aux choix comptables, dans une organisation déterminée. En retenant l'hypothèse de la non neutralité des informations comptables, l'adoption d'une approche cognitive pourrait expliquer davantage l'origine de cette subjectivité des informations comptables.

## **2 Apport de l'approche cognitive**

Avant d'exposer l'apport de l'approche cognitive pour l'étude de la politique comptable, il est judicieux de la situer par rapport à la recherche en comptabilité, et notamment la recherche comportementale.

### **2.1 *L'approche cognitive en comptabilité***

Cette approche s'inscrit dans le cadre de la recherche comportementale qui est définie comme étant l'étude des comportements des comptables ainsi que des non-comptables vu sous l'angle de l'influence de la comptabilité et des rapports comptables (Hofstede & Kinard, 1970).

#### **2.1.1 *Historique de la recherche comportementale***

Avant les années 60, la discipline comptable n'était pas un champ où régnait une activité intellectuelle intense. Deux forces externes principales ont orienté la recherche comptable ; Tout

d'abord, les spécialistes en sciences sociales et en sciences du comportement ont accordé plus d'attention aux problèmes des organisations, en appliquant des concepts et des méthodes propres à leurs disciplines à l'étude des comportements des individus et des groupes dans une organisation. D'ailleurs, la théorie des organisations vit le jour après la deuxième guerre mondiale. Ces changements ont mis du temps pour influencer la recherche en comptabilité, ce n'est qu'au début des années 60 que l'effet se fera sentir. Enfin, vers la fin des années 50, la formation en gestion a pris un virage important en adoptant une approche scientifique pour l'étude de la gestion des organisations. Ainsi, la formation en gestion a incorporé les concepts et les méthodes empruntées aux sciences sociales et du comportement (Tremblay, Cormier & Magnan, 1994).

Nous admettons ainsi, que le développement de la recherche en comptabilité comportementale est intimement lié à l'évolution des sciences des organisations et du comportement. D'ailleurs des ouvrages comme celui de Simon (1957), de March & Simon (1958)<sup>iv</sup>, qui ont étudié les organisations ont eu une très grande influence sur la recherche comportementale en comptabilité (Kaplan, 1989).

Selon Devine (1960), la recherche comportementale en comptabilité répond à l'échec des comptables dans leurs études empiriques des comportements des utilisateurs de l'information comptable. Cet auteur pense qu'il est très important d'étudier les réactions psychologiques des utilisateurs de l'information comptable ou des personnes astreintes à des systèmes de contrôle comptable. Ses remarques ont provoqué l'émergence d'écrits et d'études en comptabilité comportementale. Son article (1962), faisant ressortir les travaux du psychologue Brunswick (1952) sur le traitement humain de l'information, a joué un rôle déterminant dans l'évolution de la recherche en comptabilité comportementale.

### ***2.1.2 Classification thématique des écrits en comptabilité comportementale***

Tremblay, Cormier & Magnian (1994) proposent une classification chronologique des travaux dans la recherche comportementale. Kaplan (1989) propose une autre classification, selon laquelle les écrits englobent toutes les sphères de la comptabilité. Il distingue, ainsi, six domaines : la comptabilité générale, la comptabilité de gestion, la vérification, la comptabilisation des ressources humaines, la comptabilité sociale, les systèmes d'information et le traitement humain de l'information. Birnberg & Schields (1989) ont identifié cinq grandes catégories désignées comme écoles de recherche en comptabilité comportementale : il s'agit des recherches liées au contrôle de gestion, au développement de systèmes d'informations comptables, à la sociologie organisationnelle, à la vérification et au traitement humain de l'information. Hofstedt & Kinard (1970) exposent trois domaines de la recherche comportementale : les recherches quant à l'influence des fonctions techniques des comptables sur le comportement, les recherches liées au comportement des comptables et les recherches sur l'influence des informations comptables sur les utilisateurs. Ces deux derniers volets rejoignent la recherche sur le traitement humain de l'information.

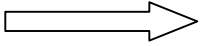
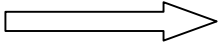
### ***2.1.3 Le traitement humain de l'information***

La spécificité de l'école du traitement humain de l'information réside dans le fait qu'elle considère l'utilisateur sur un plan individuel, et qu'elle emprunte sa méthodologie à la psychologie et aux sciences du comportement.

Cette recherche tente de cerner la manière dont les personnes utilisent l'information disponible. En effet, les recherches dans le cadre du traitement humain de l'information visent à établir de quelle façon on peut fournir, aux utilisateurs, des informations comptable pertinentes, réduire le coût du traitement de cette information et augmenter ainsi la qualité des décisions. Les problèmes des chercheurs dans ce domaine résident dans l'impossibilité, actuellement, d'étudier directement les activités de l'esprit humain. Ceci les amène à étudier le processus décisionnel de

façon indirecte, grâce à l'analyse de l'information ou des intrants qui ont servi à ce processus, et des jugements ou des extrants qui en résultent.

Le modèle du traitement humain de l'information se compose de trois volets : l'intrant (l'information), le processus décisionnel de la part du preneur de décision et l'extrant (la décision).

*Intrant*      *Processus décisionnel*      *Extrant*

Les études menées portent, donc, sur chacun de ces trois volets. Sur l'intrant, on distingue des études sur le mode de présentation des données comptables, leur format, leurs fréquences et leur degré d'agrégation. Sur le processus décisionnel, il y a des études sur les caractéristiques du décideur, comme sa personnalité, son caractère, ses attitudes, ses années d'expérience. Enfin, sur l'extrant, on trouve des études sur les qualités du jugement ou de la décision, son exactitude, sa fiabilité<sup>v</sup>.

La recherche sur le traitement humain de l'information utilise trois approches principales considérées comme étant des paradigmes se caractérisant par un appui croissant sur des modèles psychologiques et par une rigueur scientifique de plus en plus importante. Il s'agit du modèle d'influences convergentes (lentilles), de l'approche du jugement probabiliste<sup>vi</sup> et du modèle de style cognitif qui fait l'objet de notre étude.

#### **2.1.4 Le modèle de style cognitif**

Les sciences cognitives se sont développées depuis une trentaine d'années. Elles rassemblent des intellectuels et des chercheurs provenant d'un grand nombre de disciplines dont la psychologie, la biologie, l'informatique, la philosophie et la linguistique (Andler, 1992).

Les sciences cognitives ont pour objet de décrire, d'expliquer et le cas échéant de simuler les principales dispositions et capacités de l'être humain (langage, raisonnement, perception, coordination motrice, planification) (Andler, 1992). Selon Jacob (1992)<sup>vii</sup>, les sciences cognitives étudient les capacités cognitives du cerveau humain comme la capacité de détecter des signaux, de reconnaître des images, de parler une langue ou de raisonner. Cette analyse ne constitue pas

une fin en soi-même puisqu'elle permet d'étudier l'acquisition et l'utilisation de la connaissance par les individus.

Plus explicitement, les sciences cognitives ont pour objet d'étudier le traitement de l'information, la planification, le langage vu comme un moyen de représentation des connaissances et de communication, les stratégies perceptives ainsi que l'assimilation, le stockage et l'accommodation de nouvelles informations en vue modifier les structures de connaissances (Imbert, 1992)<sup>viii</sup>. Donc, les sciences cognitives permettent d'analyser des mécanismes et des processus comme la reconnaissance, la mémoire et l'apprentissage.

Concrètement, C'est l'étude de l'effet de la personnalité de l'individu sur la qualité de la prise de décision. En effet, la cognition est un processus mental chez un individu ou dans une organisation. C'est pourquoi elle intervient dans les processus de décision, de communication ou d'organisation dans une entreprise (Descargues, 1997). Johnson (1990, p48)<sup>ix</sup> insiste sur le rôle de l'individu et de son profil psychologique sur les prises de décision. Ces divers traits de personnalité sont sources de complexité et sont observables dans les différences cognitives de l'individu lui-même comme la tolérance à l'ambiguïté, l'autoritarisme, ou l'aptitude à traiter les biais dans le processus décisionnel.

Le choix d'une approche cognitive pour étudier la problématique de la politique comptable est justifié par la possibilité d'analyser la complexité du choix d'une politique comptable provenant des caractéristiques cognitives du décideur lui même et de son processus décisionnel.

La section suivante expose une explication des enjeux des choix comptables qui pourront être à l'origine de la non neutralité des informations comptables. Ensuite, Dans un autre paragraphe sera proposée une nouvelle vision de la politique comptable. Enfin, le troisième paragraphe sera consacré au processus de cognition mis en œuvre lors du choix d'une politique comptable.

## **2.2 La non neutralité des informations comptables.**

Les comptables ont une influence évidente sur le comportement humain. Ceci étant justifié par le rôle de la comptabilité en tant que discipline d'information liée nécessairement à la prise de décision dans une organisation. La comptabilité est considérée comme étant la rationalité sur laquelle s'appuie le décideur (Dessertine, 1992). En effet, les règles de l'information comptable fournissent au décideur, à ce titre, une justification fiable et durable.

Selon Espeland & Hirsch (1990), la comptabilité a une force symbolique car elle a la mission implicite, au cours de certaines périodes particulières de la vie de l'entreprise, de légitimer et même de concevoir les décisions. En effet, la comptabilité reflète les changements voire même les accentue. De ce fait, la comptabilité perd sa neutralité technique puisque les buts des décideurs se combinaient à ceux des comptables lors des prises de décisions. Plusieurs études, malgré leur diversité, mettent l'accent sur cet aspect. En effet, elles démontrent le rôle du comptable dans la conception des systèmes d'informations, à travers lesquels, il favorise un certain type de décision (Dessertine, 1992).

En conclusion, le choix d'une politique comptable constitue un enjeu important dans une organisation. La non neutralité des informations comptables provient de l'influence de la comptabilité sur les utilisateurs. Partant de cette idée, les décideurs quant au choix de politiques comptables seront animés par le désir de faire aboutir un objectif quelconque, et seront amenés à choisir une politique comptable qui fait converger les actions des utilisateurs dans le sens de la réalisation des buts souhaités. Ceci rejoint les postulats de la théorie positive de la comptabilité, notamment les problèmes d'agence. Toutefois, L'approche cognitive complète l'analyse en étudiant le contexte dans lequel sera prise cette décision. Autrement dit, elle expose le processus décisionnel propre à un acteur au sein d'une organisation où on retrouve des acteurs, des procédures, des objectifs partagés et individuels, une culture, des stratégies, etc. De plus, la

politique comptable sera présentée comme étant la connaissance comptable de l'organisation. Ceci fera l'objet de la section suivante.

### ***2.3 La politique comptable vue comme la connaissance comptable dans l'organisation***

Cette nouvelle définition de la politique comptable résulte de la conception de l'entreprise par l'approche cognitive. En effet, l'entreprise n'est plus modélisée plus comme un système économique mais bien comme un système élaborant et utilisant des connaissances.

Les connaissances permettent de donner un sens aux informations qui constituent le traitement de l'ensemble des données résultant de la constatation du réel. La connaissance est la maîtrise de la culture de l'entreprise, la capacité de gérer les routines. De ce fait, elle ne résulte pas de l'exercice isolé d'une ou de plusieurs personnes, mais plutôt d'un concept diffus, difficile à cerner qui n'est pas réductible à une somme d'éléments clairement définis (Descargues, 1997). La connaissance émerge de l'interrelation complexe de tous les agents, de tous les systèmes qui participent au pilotage de l'entreprise en vue d'obtenir une meilleure efficacité et une meilleure efficience. L'entreprise est donc un système constructiviste.

Cette nouvelle conception redonne du sens à l'information et considère les acteurs de l'entreprise dans leur mode de fonctionnement interne, puisqu'elle étudie les phénomènes au niveau des individus. Cette approche profite à la comptabilité, car elle permet de répondre à des questions telle que la signification de l'information comptable. En effet, cette dernière sous-entend les représentations de l'entreprise par la comptabilité et les représentations mentales des acteurs de domaine comptable (Descargues, 1997). Elle correspond à la politique comptable qui n'est autre que la résultante de toutes ces représentations. En effet, l'interaction des représentations personnelles et des représentations globales produira l'image de l'entreprise, que nous retrouvons dans ses documents comptables. De ce fait on aboutit à une image différente de celle à laquelle on aurait pu aboutir dans une autre organisation.

Ainsi, la politique comptable donne du sens aux informations comptables, elle représente donc la connaissance comptable au sein de l'organisation. De cette connaissance découlent toutes les actions, notamment comptables, sous forme d'informations dans les états financiers.

Parler de politique comptable en tant que connaissance comptable nous amène à penser au mécanisme de cognition mis en œuvre. Il s'agit du processus de communication qui consiste en l'acquisition, la mise en œuvre et la transmission de la politique comptable en tant que connaissance dans l'organisation, ce qui reconnaît une réalité constructiviste de la comptabilité. En effet, la vérité comptable est avant tout une vérité construite. Les règles comptables sont supposées rendre le processus de communication sûr, solide et digne de confiance, de la sorte que les utilisateurs des états financiers reçoivent la même quantité et qualité d'impulsions concernant la vie de l'entreprise. Toutefois, plusieurs études ont montré que les utilisateurs des états financiers reçoivent des informations de quantité et de qualité différente (Hofstede & Kinard, 1970). Ces irrégularités dans le processus de communication de la connaissance comptable proviennent des caractéristiques cognitives des décideurs et du processus décisionnel lui-même. Ainsi, l'approche cognitive pourrait nous expliquer comment, en tant qu'humains, nous changeons les descriptions des mêmes événements économiques ?

Certes, la perception par les hommes peut créer des distorsions des signaux données par la comptabilité. Toutefois, cet aspect ne sera pas développé dans cet article qui s'intéresse uniquement aux irrégularités causées par le processus de communication des politiques comptables en tant que connaissance dans l'organisation. Ceci fera l'objet du paragraphe qui suit.

#### ***2.4 Le processus de communication de la connaissance comptable : le processus décisionnel***

Les connaissances dans une organisation, émergent de l'interrelation de tous les acteurs de l'entreprise, de ce fait elles demeurent un concept diffus difficile à cerner. En effet, le



processus de communication des connaissances dans une organisation suppose son acquisition, sa mise en œuvre et sa transmission qui résultent d'un processus continu de prises de décisions. La complexité du processus de communication de la connaissance provient, donc, de la spécificité du processus décisionnel dans l'organisation.

En effet, tout décideur dans l'entreprise est soumis à un ensemble d'éléments qui conditionnent ses décisions. Les conséquences de ces décisions seront ensuite traitées en tant que données ou informations, dans le cadre d'autres décisions.

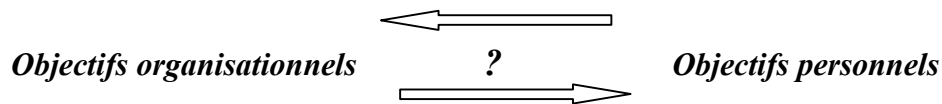
En appliquant ce raisonnement à la politique comptable, en tant que connaissance dans une organisation, on sera amené à analyser le processus de décisions engagé.

Les théories de prise de décision en comptabilité s'intéressent à la manière par laquelle les comptables, les auditeurs et les utilisateurs des états financiers prennent des décisions concernant ou tenant compte de l'information comptable (Peters, 1993).

La prise de décisions est une fonction interactive entre les exigences de la tâche et les caractéristiques du preneur de décisions (Hogarth, 1993, Simon, 1980). Autrement dit, la prise de décisions serait un processus adaptatif, par lequel le décideur tente d'atteindre des objectifs dictés par les exigences de la tâche, en les réconciliant à ses propres objectifs et ce en se basant sur ses connaissances.

Cette analyse rejoint la logique de la théorie positive. En effet, la théorie de la prise de décisions évoque la réconciliation entre les objectifs personnels (intérêts personnels sources de comportements opportuniste chez les dirigeants, dans la théorie positive) et les exigences de la tâche (exprimés par les contrats dans la théorie positive). Les exigences de la tâche sont traduits par un ensemble de règles et de procédures d'élaboration de travail, de contrôle, d'incitation et de dissuasion qui ont pour but de faire converger les actions des différents acteurs pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Toutefois, la théorie positive de la comptabilité propose une analyse réductrice de la réalité, lorsqu'elle néglige l'interrelation qui pourrait exister

entre les objectifs personnels et les objectifs de l'organisation. En effet, les objectifs de l'organisation pourraient-ils être une agrégation ou plus des objectifs de ses acteurs ? De plus, ces derniers pourraient construire leurs objectifs à partir de ceux de l'organisation dans laquelle ils évoluent.

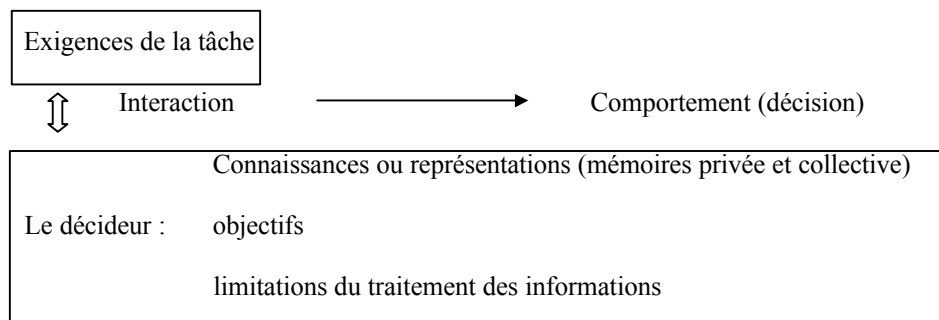


Ainsi, la théorie de prise de décisions enrichit le travail de la théorie positive. En effet, le modèle de prise de décisions reconnaît la multitude des intérêts, tout en les exprimant différemment, toutefois, il propose des outils pour affiner ce raisonnement à travers l'étude des caractéristiques du preneur de décisions, notamment ses objectifs personnels. Cette caractéristique étant en relation étroite avec le stock de connaissances dont dispose le preneur de décisions.

Les connaissances englobent les représentations propres au décideur ainsi que les représentations partagées dans l'organisation. Chaque acteur a un ensemble de croyances individuelles qui correspondent à sa mémoire privée imprégnée par son vécu, ses expériences personnelles, etc., ainsi qu'un ensemble de valeurs partagées par tous les membres de l'organisation, constituant la mémoire collective ou publique (Jodelet, 1989, p 36). L'interrelation entre les connaissances et les objectifs de l'individu consacre l'idée selon laquelle on ne peut pas parler d'objectifs organisationnels sans penser à ceux de ses acteurs et inversement.

Ainsi, trois facteurs ramènent le décideur à ne pas s'éloigner des objectifs de l'organisation : le premier facteur est explicite ; il s'agit des exigences de la tâche. Les deux derniers facteurs, qui sont intimement liés, sont de nature implicite ; il s'agit des objectifs et des connaissances du preneur de décisions. Ces éléments internes à l'individu demeurent conditionnés par le contexte organisationnel.

Enfin, le processus décisionnel serait conditionné par les capacités à traiter l'information (Anderson, 1990). Ainsi, la décision en comptabilité est fonction des spécifications de la tâche, des connaissances, des objectifs et des limitations du traitement des informations par le décideur, et de l'interaction entre toutes ces caractéristiques relatives que ce soit à la tâche ou au décideur lui-même (Peters, 1993).

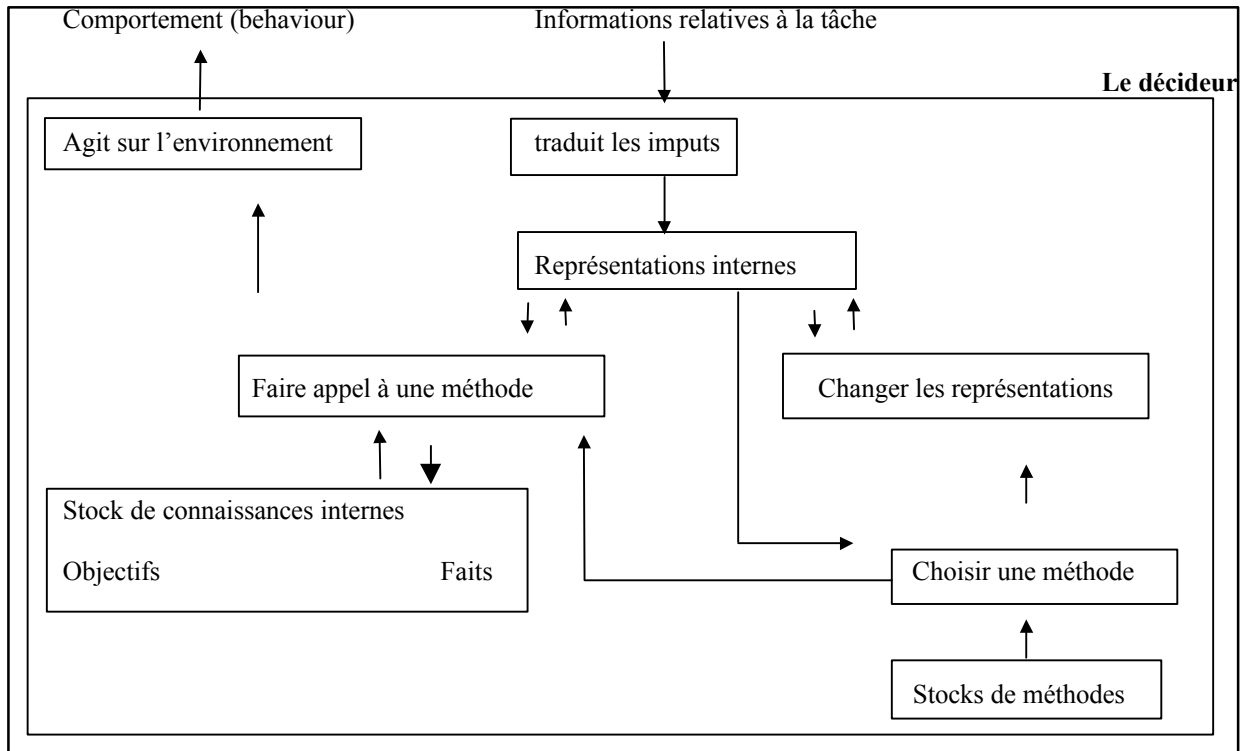


**Schéma 1 : Modèle de prise de décision en comptabilité (Newell & Simon, 1972)**

Newell & Simon (1972), expliquent ce modèle qui conditionne le comportement humain de résolution des problèmes. Ainsi, la résolution des problèmes est un processus d'information conditionné par les objectifs du décideur qui encode les informations provenant de son environnement, les transforme avant d'agir pour changer son environnement sur la base de ces traitements. Le comportement humain reste influencé par la nature de la tâche. Le modèle de Newell & Simon (1972) met l'accent sur deux aspects du système humain de traitement d'informations ; il s'agit du caractère adaptatif de la pensée humaine (Anderson, 1990, Hogarth, 1991) et de l'existence de limites cognitives (Simon, 1969). L'adaptation se résume dans la réconciliation entre les capacités et les objectifs de l'acteur et les demandes de la tâche. Les capacités humaines pour la résolution des problèmes sont conditionnées par les limites des processus cognitifs de l'homme. Newell & Simon (1972) ont spécifié les attributs majeurs des mécanismes de traitement des informations qui amènent aux limites cognitives. De ce fait, les Hommes seraient des systèmes de manipulation de symboles qui traitent l'information en les structurant dans des espaces de problèmes, et ensuite en les cherchant jusqu'à l'achèvement des objectifs. Cette activité de recherche faite d'une manière séquentielle est contrainte par les

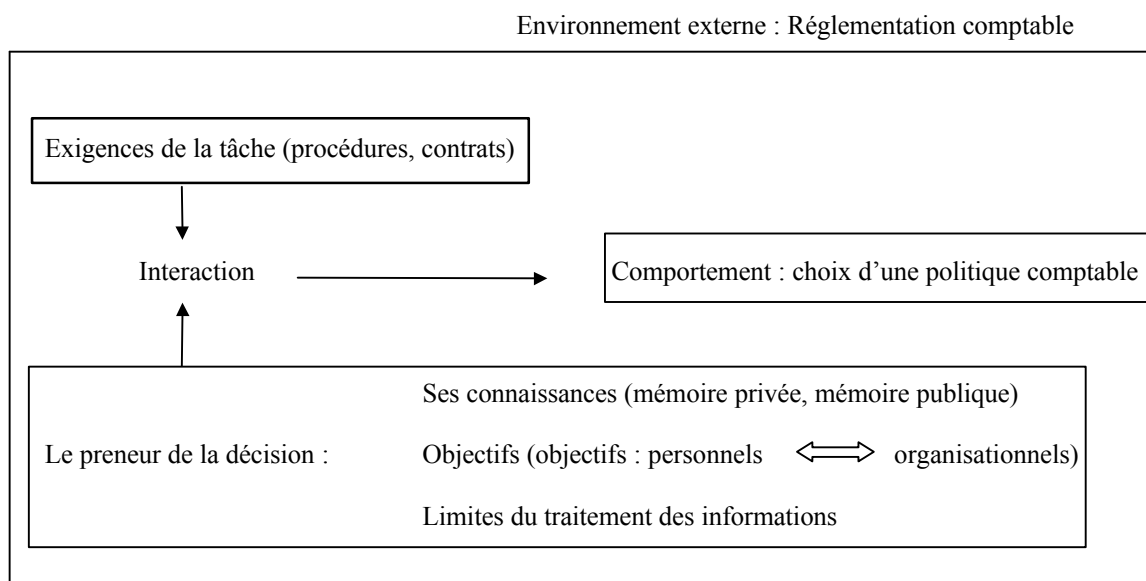
limites du temps de concentration humain (ex : le nombre de symboles auxquels l'homme peut atteindre simultanément reste limité).

#### Environnement de la tâche



***Schéma 2 : Théorie du système de traitement d'informations (Newell & Simon, 1972)***

Le choix d'une politique comptable s'inscrit dans le cadre des théories de la prise de décisions en comptabilité. Ce comportement est influencé par les exigences de la tâche spécifique de la détermination des politiques comptables, par les objectifs des preneurs des décisions, par les connaissances qu'ils ont, par les caractéristiques du mécanisme de traitement d'informations employé par le décideur et par l'interaction entre tous ces éléments. Ajoutant la contrainte posée par la réglementation comptable qui constitue une variable exogène à l'organisation. Donc, elle constitue l'environnement général dans lequel sera prise la décision quant au choix de politique comptable.



**Schéma 3 : Modèle de prise de décisions en comptabilité, appliqué au choix d'une politique comptable (d'après Newell & Simon, 1972)**

Ce modèle confirme la conception de la politique comptable en tant que connaissance comptable dans l'organisation, résultant des représentations mentales des acteurs, de leurs objectifs personnels et de leurs capacités cognitives à traiter les informations. Ce schéma de construction reste, cependant, conditionné par deux éléments importants : l'environnement direct du preneur de décisions qui est son contexte dans l'organisation. Les exigences de la tâche tente de ramener la décision dans la mesure du possible pour la réalisation des objectifs de l'organisation. Le deuxième élément étant exogène à l'organisation puisqu'il dépend de la réglementation comptable.

La validation de ce modèle nécessite l'utilisation de la technique de la cartographie cognitive. La construction des cartes cognitives des acteurs chargés de la détermination des politiques comptables pourrait constituer une issue favorable à notre recherche.

### 3 Conclusion

La politique comptable en tant que problématique dans la recherche en comptabilité, offre toujours une perspective de recherche intéressante. En effet, l'apparition de nouvelles formes de politique comptable, telle que la comptabilité créative, qui dans un cadre licite, offre aux

dirigeants, des possibilités énormes de manipulation. Le problème de la comptabilité créative relève, ainsi, de l'ordre éthique puisqu'il n'est plus question de règles comptables, mais plutôt de déontologie de la profession. Cette évolution nous amène à analyser ce qui a été fait, jusqu'à maintenant, dans le domaine de la recherche sur la politique comptable.

La majorité des écrits adoptent une approche de la théorie positive de la comptabilité. Cette approche nous paraît réductrice de la réalité, dans le sens, où elle présente quelques explications et non pas toutes les motivations des choix effectués dans une organisation. En effet, la théorie positive explique la subjectivité des choix comptables autour des problèmes d'agence. Les études partent d'un postulat de la rationalité des dirigeants qui ont un comportement opportuniste. Toutefois, aucune étude n'a étudié ce postulat emprunté aux économistes néoclassiques. En effet, la théorie positive de la comptabilité ne présente pas une analyse des caractéristiques cognitives et des processus décisionnels au sein d'une organisation et construisent leurs hypothèses en se basant sur le postulat simplificatrice de l'opportunisme des dirigeants. L'approche cognitive étudie en profondeur les prises de décisions dans les organisations. C'est dans ce sens qu'elle est complémentaire à la théorie positive de la comptabilité puisqu'elle étudie le postulat du comportement opportuniste des dirigeants. En effet, elle permet une étude approfondie de la formation des politiques comptables, au sein de l'organisation, à travers l'application de la théorie de prise de décisions. L'étude approfondie du processus décisionnel et des éléments en interaction permettrait de mieux cerner le problème des politiques comptables. De plus, l'approche cognitive remet en cause les travaux de la théorie positive dans la mesure où elle nuance le postulat du comportement opportuniste des dirigeants qui pourrait être vrai dans certains cas. Deux éléments permettent de revoir cette affirmation ; tout d'abord, il ne faut pas oublier que le décideur reste soumis aux exigences de sa tâche, qui lui confère un certain pouvoir dans l'organisation. Enfin, dans une organisation, il est difficile de parler d'objectifs personnels sans les rapporter aux objectifs organisationnels, sinon quel serait

l'intérêt de l'organisation ? L'existence même des firmes nous paraît suffisante pour légitimer nos travaux.

---

<sup>i</sup> Cet article ne présente pas le champs d'application, ni les instruments de la politique comptable, à ce sujet, voir (Casta, 1997).

<sup>ii</sup> Pour une revue de la littérature sur la théorie positive, voir les travaux de Watts et Zimmerman et T. Saada en France.

<sup>iii</sup> Pour une revue de la littérature, voir (saada, 1994a).

<sup>iv</sup> Cf E. H. Kaplan, 1989.

<sup>v</sup> Pour une revue de la littérature sur ces études, voir (D. Tremblay, et al, 1994).

<sup>vi</sup> Pour ces deux modèles voir (D. Tremblay, et al, 1994).

<sup>vii</sup> Cf D. Andler, 1992.

<sup>viii</sup> Cf D. Andler, 1992.

<sup>ix</sup> Cf D.W Naffziger, J. S Hornsby & D. F Kuratko, 1994.

### **Bibliographie**

- 1) Anderson J. R. (1990) The adaptive Character of Thought, Hillsdale : Lawrence Erlbaum Associates.
- 2) Andler D. (1992a) Introduction aux sciences cognitives, Collection « Folio/essais ». Paris : Gallimard.
- 3) Birnberg J. G. et Shields J. F. (1989) « Three Decades of Behavioral Accounting Research : A Search for Order », dans Behavioral Research in Accounting, American Accounting Association.
- 4) Casta Jean F. (1997) « Politique Comptable des Entreprises : Mesure des Résultats et du Patrimoine et Comportements Stratégiques Induits ». Encyclopédie de Gestion, Economica.
- 5) Damotte Eric (1990) « Déterminants des Politiques Comptables ». Cahier de recherche du CEREG Université Paris IX Dauphine, n° 9001, 25p.
- 6) Decargues Robert (1997) « Quelques Propos Introductifs : De l'Information à la connaissance, vers une Entreprise Cognitive ». Cahier de recherche de l'AFC, n° 3, septembre, pp. 5 - 8.
- 7) Dessertie Philippe (1992) « La Non Neutralité des Informations Stratégiques Provenant de la Comptabilité », Actes du 13<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC, vol. 1, pp.119 - 130.
- 8) Devine C. T. (1960) « Research Methodology and Accounting Theory Formation ». The Accounting Review, July, pp. 387 - 399.
- 9) Devine C. T. (1962) « Some Behavioral Aspects of Accounting ». Essays in Accounting Theory, 1, pp. 70 - 85.
- 10) Espeland Wendy N. et Hirsch Paul M. (1990) « Ownership Changes, Accounting Practice and the Redefinition of the Corporation ». Accounting, Organizations & Society, vol. 15, n° 1/2, pp. 77 - 96.
- 11) Griffiths I. (1986) Creative Accounting, Unwin Paperbacks London.
- 12) Hoarau Christian (1995) « Les Utilisateurs de L'information Financière Face à La Créativité ou L'imagination Comptable ». Cahier de recherche du CERESSEC Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales, DR 950022, 14p.
- 13) Hofstetdt Thomas R. et Kinard James C. (1970) « A Strategy for Behavioral Accounting Research ». The Accounting Revue, january, pp. 38 - 54.
- 14) Hogarth Robin M. (1991) « A Perspective on Cognitive Research in Auditing ». Accounting Review, April, vol. 66, n° 2, pp. 277 - 290.
- 15) Hogarth Robin M. (1993) « Accounting for Decisions and Decisions for Accounting ». Accounting, Organizations & Society, vol. 18, n° 5, pp. 407 - 424.
- 16) Jensen M. C. et Meckling W. H. (1976) « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure ». Journal of Financial Economics, vol. 3, n° 4, October, pp. 305 - 360.
- 17) Jodelet D (1989) « représentations sociales : un domaine en expansion » in Jodelet D (Ed), les représentations sociales. Paris : Presses universitaires de France, 31-61.

- 
- 18) Kaplan E. H. (1989) « Behavioral Accounting - A Personal View », dans Behavioral Research in Accounting, American Accounting Association, vol. 1, pp. 109 - 123.
- 19) Naffziger D.W, Hornsby J.S & Kuratko D.F (1994) « A proposed research model of entrepreneurial motivation », Entrepreneurship theory and practice, Vol. 18, N° 3, Spring, pp. 29 – 42.
- 20) Newell A. (1982) « The Knowledge Level ». Artificial Intelligence, pp. 87 - 127.
- 21) Newell A. et Simon H. (1972), Human Problem Solving, Englewood Cliff : Prentice Hall.
- 22) Peters James M. (1993) « Decision Making, Cognitive Science and Accounting : An Overview of the Intersection ». Accounting, Organizations & Society, vol. 18, n° 5, pp. 383 - 405.
- 23) Saada Taoufik (1994a) « La Communication Financière de L'entreprise et Son Impact sur L'évaluation par Le Marché : Une Synthèse de La Littérature ». Economies et Sociétés, série sciences de gestion, vol. 5, n° 20, pp. 85 - 112.
- 24) Saada Taoufik (1994b) « Théorie de L'information et Comptabilité Financière ». Revue Française de Comptabilité, Avril, n° 255, pp. 78 - 86.
- 25) Saada Taoufik (1995) « Les Déterminants des Choix Comptables : Etude des Pratiques Françaises et Comparaison Franco-Américaine ». Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 1, vol. 2, Septembre, pp. 52 - 74.
- 26) Simon Herbert A (1969) The sciences of the Artificial, New Haven : Yale University Press.
- 27) Simon Herbert A (1980) « Cognitive Science : The Newest Science of the Artificial ». Cognitive Science, pp. 33 - 46.
- 28) Tremblay Doria, Cormier Denis et Magnan Michel (1994) Théories et Modèles Comptables : Développement et Perspectives, Presses de l'Université du Québec, 192p.
- 29) Watts Ross L. et Zimmerman Jerold L. (1978) « Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards ». The Accounting Review, vol. 53, n° 1, pp. 112 - 134.
- 30) Watts Ross L. et Zimmerman Jerold L. (1986) Positive Accounting Theory, Prentice-Hall, 388p.
- 31) Watts Ross L. et Zimmerman Jerold L. (1990) « Positive Accounting Theory : a Ten Year Perspective ». The Accounting Review, vol. 65, n° 1, January, pp. 131 - 156.

#### **Entretiens**

- a) Entretien avec Alain Dorizon, 1996.
- b) Entretien avec Christian Hoarau, 1996.